

СЕКЦІЯ 9 БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК, АНАЛІЗ ТА АУДИТ

УДК 336.225.673

Артюх О.В.*кандидат економічних наук,
доцент кафедри бухгалтерського обліку та аудиту
Одеського національного економічного університету*

СУЧАСНЕ УСВІДОМЛЕННЯ МЕТОДУ В СИСТЕМІ КОНТРОЛЮ

У статті проаналізовано наукові підходи до визначення сутності методу контролю. Виходячи з гносеологічних засад, розкрито власне розуміння методу у сфері функціонування податкового аудиту – специфічного виду незалежного фінансового контролю.

Ключові слова: метод, прийом, спосіб, фінансовий контроль, податковий аудит.

Артюх О.В. ВОСПРИЯТИЕ МЕТОДА В СИСТЕМЕ КОНТРОЛЯ НА СОВРЕМЕННОМ ЭТАПЕ

В статье проанализированы научные подходы к определению сути метода контроля. Исходя из гносеологических основ, раскрыто собственное понимание метода в сфере функционирования налогового аудита – специфического вида независимого финансового контроля.

Ключевые слова: метод, приемы, способы, финансовый контроль, налоговый аудит.

Artyuh O.V. MODERN AWARENESS OF THE METHOD IN THE CONTROL SYSTEM

The article analyzes the scientific approaches to defining the essence of the method of control. On the basis of epistemological foundations, reveals their own understanding of the method in the sphere of tax audit is a specific kind of independent financial control.

Keywords: method, techniques, methods, financial control, tax audit.

Постановка проблеми. Сучасні ринкові відносини суб'єктів господарювання, посилення їх економічних зв'язків як на території країни, так і за її межами зумовлюють радикальні зміни в контрольній сфері. У цьому сенсі не можна не відзначити, що нині в практиці незалежного фінансового контролю стає все більш популярним податковий аудит, інтеграційні властивості якого зумовлюють процес дослідження з позицій синтезу теоретико-методологічних засад традиційного аудиту та державного податкового контролю.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблемні питання розкриття методу у сфері фінансового контролю висвітлювалися у працях відомих вітчизняних та зарубіжних учених: Бардаша С.В., Максимова В.Ф., Найденко О.С., Петрик О.А., Попової М., Понікарова В.Д., Проскуриної Н.М., Ушакова Е.В. та інших науковців. Авторами досліджувалися теоретико-методологічні аспекти фінансового контролю (за окремими складниками), що є важливою передумовою подальших досліджень у напрямі розкриття методу у сфері податкового аудиту.

Мета статті полягає у сучасному усвідомленні методу як ключового компонента методології в системі фінансового контролю, його адекватному сприйнятті у сфері функціонування податкового аудиту.

Виклад основного матеріалу дослідження. Метод (від грец. *methodos* – шлях дослідження) в етимологічних словниках найчастіше роз'яснюється як спосіб пізнання певних явищ або досягнення мети (цілей, завдань) або система прийомів теорії та практики пізнання дійсності. У загальному сенсі досить поширеним є розуміння методу як «шляху пізнання, шляху, що веде до об'єктивного знання» [1, с. 13], у вузькому – як сукупність прийомів, способів, принципів, за допомогою яких визначаються шляхи досягнення мети [2, с. 24–25], або як систему принципів, способів, прийомів наукового пізнання, під-

креслюючи, що істинність методу служить своєрідним компасом, завдяки якому суб'єкт пізнання і дії прокладає свій шлях, уникаючи при цьому можливих погіршностей [3, с. 17].

Відмінність поглядів у розумінні методу як сукупності або як системи (принципів, способів, прийомів), на нашу думку, не є принциповою, оскільки сукупність елементів за певних умов природно перетворюється у систему (зокрема, за наявності суттєвих зв'язків між елементами/властивостями елементів, які визначають інтеграційні особливості такої сукупності).

У працях окремих дослідників сутність методу обмежується певним порядком, набором правил, покладеним в основу дії, оскільки метод розглядається тільки як засіб (сукупність засобів) пізнання досліджуваних явищ або як сукупність приписів, що організована в систему [4, с. 57]. Під час роз'яснення приписів зазначається, що вони входять до складу методу. У зв'язку із цим у дослідженні науковців незрозумілим залишається питання існування других компонентів методу крім приписів.

Інші дослідники впевнені, що вживання поняття «спосіб» під час розкриття змісту методу є логічною помилкою, посиляючись на родову синонімічність висловів [5, с. 15]. Приймаючи до уваги ці ствердження, не можна не зазначити, що нерідко в роботах учених як еквівалентні категорії методу вживаються також дефініції «підхід», «засіб», «прийом», «припис», «процедура». У цьому зв'язку не можна погодитися з отождначенням понять «підхід» та «метод». На наше переконання, підхід є найбільш загальною категорією. Саме підхід визначає стратегію наукового пошуку, його напрям, матеріалізує певну методологічну ідею, яка може бути реалізована одним чи кількома методами. Інакше кажучи, У межах одного підходу може використовуватися ціла сукупність методів [4, с. 58].

Звичайно, з'ясування правомірності використання подібної термінології потребує більш детального дослідження. До того ж тлумачення термінів за словниками української мови не вносить визначеності через загальну подібність у розкритті їх змісту та певне заміщення одних елементів на інші.

Критичний огляд наукових ставлень, їх узагальнення дало змогу зазначити, що найчастіше метод роз'яснюється занадто абстрактно (як шлях пізнання) або обмежено, локально (як сукупність або система засобів/приймів/приписів/процедур). У цьому сенсі є очевидним, що неоднозначні тлумачення поняття «метод» викликані складністю сприйняття сутності методу через його семантичну багатогранність, всеосяжність та інтеграційну специфіку.

Означена проблематика не могла не вплинути і на розуміння термінів «науковий метод», «метод контролю (його складників)», зміст яких теж неоднозначно усвідомлюється науковою спільнотою.

Для розкриття сутності наукового методу слід експлікувати, тобто представити його в системі по можливості чітких і однозначних понять.

Так, Саврушева М. визначає науковий метод як «сукупність основних способів отримання нових знань і методів вирішення завдань у рамках будь-якої науки» [6, с. 82], Кислов Б.А. – як «сукупність прийомів, операцій, способів пізнання об'єкта, які містять в собі попередню інформацію про об'єкт пізнання, знання його специфіки» [7, с. 5]. Але за найбільш поширеними підходами науковий метод розглядається як «система прийомів і регулятивних принципів, що керує науковим пізнанням і забезпечує отримання наукового знання» [4, с. 57]. Безсумнівно, науковість методу повинна підтверджуватися винятково забезпеченням отримання адекватних результатів дослідження.

У системі контролю як галузі економічної науки дефініція «метод» досліджується в різних аспектах – залежно від складників, видів та форм економічного контролю. Однак очевидно те, що в основі цих досліджень повинен бути єдиний науково обґрунтований підхід.

Під методом фінансового контролю (за його складниками) низка вчених розуміє тільки сукупність прийомів і способів [8, с. 61] або систему способів, прийомів та принципів [9, с. 170–186], за допомогою яких виконуються поставлені завдання контролю. У цьому зв'язку цікавим є саме тлумачення складників методу деякими вченими. Так, Гуцаленко Л.В., Коцупатрий М.М., Марчук У.О. під способом розуміють систему прийомів і дій, а під прийомом – сукупність дій. Інакше кажучи, метод – не що інше як сукупність дій, із чим важко погодитися. Справа в тому, що така інтерпретація призводить до отождивлення різних понять «метод» і «процедури» контролю через те, що складники методу – це скоріше інструментарій, «знаряддя» для реалізації дій, а не самі дії.

Максимова В.Ф. під методом фінансового контролю вважає «дослідження фінансово-господарських операцій із точки зору їх законності, ефективності», в якому застосовується сукупність прийомів і способів [10, с. 25–26]. Але таке розкриття методу вимагає певного уточнення. Справа в тому, що під поняттям «дослідження» загальноприйнято розуміти процес вивчення, пошук нових знань, які, звичайно, здійснюються за допомогою специфічного інструментарію – невід'ємної частини дослідження, але, на наше переконання, не можуть бути методом у чистому вигляді.

Занадто спрощено визначають метод у сфері контролю Шпаньковська Н.Г., Білова О.С., Канська О.І. (внутрішньогосподарський контроль) [11, с. 31], Гупаловська М.Б. (державний фінансовий контроль) [12], Бардаш С.В. (фінансово-господарський контроль) [13, с. 121], вважаючи його просто способом організації та здійснення контролю. Важко погодитися і з розумінням методу тільки як складової частини методики [11, с. 31].

Низка дослідників називають методом лише сукупність методичних прийомів (способів), за допомогою яких оцінюється стан досліджуваних об'єктів (у сфері аудиту) [14, с. 45] або перевіряється достовірність нарахування та сплати податкових платежів (у сфері податкового контролю) [15, с. 37].

Децю перекидає сутність методу аудиту Слюсаренко В.Є., визначаючи його лише як «прийоми, способи, правила, які дають можливість сформувати позитивне судження аудитора» [16, с. 32]. У цьому разі логічними постають питання: хіба формування позитивної думки є кінцевою метою аудитора? за допомогою якого методологічного інструментарію створюється його негативна думка?

Виговська Н.Г. розкриває сутність методу господарського контролю у вузькому та широкому значеннях (табл. 1).

Належно оцінюючи напрацювання дослідниці, варто зауважити, що розглядаючи метод як чотириохвелементну модель (у широкому сенсі), автор лише схематично позначає сутність складників методу, у зв'язку з чим допускається їх неоднозначне розуміння, що вимагає певних роз'яснень. Виникає питання: яку систему теоретико-пізнавальних категорій, тобто «загальних ключових понять контролю» мала на увазі автор, уважаючи таку систему елементом моделі методу? Також підлягає більш детальному обґрунтуванню і доречність віднесення базових концепцій до складників методу контролю. Автор не пояснює, про які концепції та систему концепцій іде мова, а тільки вказує, що «базові концепції визначають логіку організації контролю та використання його прикладних методів на практиці та регулюють з принципами контролю процедурну сторону його методології та методики» [17, с. 159]. Однак навіть у такому контексті стає очевидним, що поняття «концепція контролю» поряд із поняттям «концептуальний підхід» є базовим, вихідним положенням

Таблиця 1

Модель методу господарського контролю [17, с. 158–159]

Метод господарського контролю					
У вузькому значенні		У широкому значенні			
Сукупність		Система			
способів контролю (способів – це система прийомів і дій)	приймів контролю (прийом – це певна сукупність дій)	теоретико-пізнавальних категорій	наукового інструментарію (апарату)	базових концепцій	регулятивних принципів організації контролю
		Складники методу контролю			
		Статичний			Динамічний

для розуміння сутності поняття «метод». На підтвердження цієї тези доцільно привести концептуальну модель контролю, розроблену відомим вітчизняним ученим Пантелєєвим В.П., в якій відображено наукові складники концепції, зокрема розробка методологічного забезпечення контролю з установами головних засад, які дають змогу підпорядковувати контрольні заходи єдиному задуму [18, с. 129–137]. Також слід зауважити, що відсутність обґрунтування у визначенні методу як сукупності (способів/прийомів – у вузькому аспекті) і методу як системи (певних складників – у широкому аспекті) в роботі Виговської Н.Г. потребує додаткового дослідження. У цілому ж окреслена проблематика визначення моделі методу контролю уможливорює подальший науковий пошук.

На сучасному етапі досить плідно досліджується метод незалежного фінансового контролю за його складниками.

Так, у сфері аудиту під методом дослідниками пропонується розуміти сукупність способів, прийомів, які застосовуються аудитором для досягнення мети аудиту [19, с. 12]. Нерідко відбувається й отождолення понять «метод» і «методичні прийоми». Поряд із цим не можна не помітити і спробу вчених досліджувати метод через співвідпорядкованість його складників.

Петрик О.А. структурує метод аудиту за ієрархічними рівнями: методи (методичні прийоми) – прийоми аудиторської перевірки – аудиторські процедури [20, с. 141–142]. Подібна логіка простежується і в дослідженні Івахненкова С.В. [21, с. 33]. Але таке трактування вимагає уточнення. На нашу думку, саме правила (порядок) здійснення аудиторських процедур формують один із підпорядкованих рівнів структури методу, а не власне процедури як аудиторські дії.

Заслужовує на увагу і двовимірна конструкція (у статичній та динамічній) методу дослідника Івахненкова С.В., за якою метод внутрішньогосподарського контролю та аудиту структурований за ієрархічними рівнями з подальшим виділенням їх складників: загальнотеоретичного (загальнонаукові теоретичні прийоми, підходи, процедури), конкретно-теоретичного (методичні прийоми, контрольні методики), технологічного (контрольні процедури, контрольні технології) [21, с. 33].

Позитивно сприймаючи спробу автора структурувати складники методу під час дослідження внутрішньогосподарського контролю та аудиту, не можна не відмітити деякі дискусійні аспекти.

На нашу думку, підхід як категорія більш загальна, ніж метод, є напрямом методології контролю. Саме за допомогою того чи іншого підходу відбувається спрямування методології – наукового пізнання (вчення) про метод контролю (за його складниками).

Більш детальний розкриття потребує і запропонований процедурний вимір за формалізації динаміки здійснення контролю. У цьому сенсі складно погодитися з позицією дослідника щодо сутності методики контролю та її видів (зокрема, обстеження, спостереження, запити, моделювання – за визначенням Івахненкова С.В.) через міксування понять «прийом» та «методика». Методика, на наше переконання, швидше за все, є детальним розписом, уточненням сукупності методичних прийомів, застосування яких є необхідною умовою досягнення цілей контролю.

Викликає полеміку й інтерпретація контрольних технологій технологічного рівня методу через її недостатню доведеність. За визначенням дослідника,

контрольна технологія представляє собою сукупність методів (у широкому значенні). Як такий зміст зрозуміти та застосувати на практиці? Тлумачення технології як системи чітко описаних дій та їх засобів (у вузькому сенсі) подібне розумінню понять «припис», «процедура», «порядок». Тому таке трактування, мабуть, є неточним. На нашу думку, сутність поняття «технологія» варто усвідомлювати через його етимологію, до того ж разом із порідненим поняттям «техніка».

Технологія контролю (від грецької *techne* – майстерність, мистецтво і *logos* – вчення), ймовірно, може означати вчення про техніку, тобто майстерність оволодіння прийомами/процедурами, що застосовуються в процесі контролю. У сфері аудиту фахівець-практик повинен засвоїти техніку методичних прийомів, аудиторських процедур та інших навичок та оптимально застосовувати її в діяльності для успішного досягнення кінцевої мети аудиторського контролю.

В аудиторській діяльності окремі дослідники розмежують поняття «метод», уважаючи, що метод аудиту – це «упорядкована сукупність знань стосовно застосування способів та прийомів, засобів та підходів мислення аудитора під час збору й опрацювання отриманої інформації», а метод аудиторської діяльності – це «сукупність методів та методичних прийомів збору і вивчення інформації» [22], із чим важко погодитися. На нашу думку, за такого розкриття сутності методу відбувається суміщення понять «метод» і «методологія» у співставленні «сукупність методичних прийомів» та «сукупність знань про застосування методичних прийомів». До того ж навряд чи можна вважати вдалим авторський вислів «метод – це сукупність методів», який взагалі не сприймається за змістом.

На наше переконання, суть методу варто усвідомлювати через прояв його основних функцій у сфері контролю. Не викликає сумніву, що сприяння в організації та здійсненні процесу наукового пізнання, його упорядкування та регулювання для досягнення мети контролю є головними функціями методу дослідження, реалізація яких можлива лише через застосування особливого забезпечення. У цьому сенсі умотивовано звести метод незалежного фінансового контролю до певної системи вихідних положень (принципів), методичних прийомів та іншого інструментарію, які виступають у ролі специфічного орієнтиру та регулятору дій у вирішенні поставлених завдань на досягнення кінцевого результату.

Висновки. Саме на підґрунті такої концепції варто розглядати сутність методу податкового аудиту, який найбільш повно розкривається через підпорядкованість (субординацію) своїх елементів положення/принципи → способи/методичні прийоми та реалізується в контрольних діях – аудиторських процедурах. Таке розуміння методу податкового аудиту не суперечить загальній логіці дослідження методу у системі фінансового контролю. Безперечно, метод податкового аудиту допомагає аудитору досягти мети перевірки найбільш раціональним шляхом. Завдяки застосуванню на практиці методичного інструментарію податкового аудиту спеціаліст знає як і в якій послідовності здійснювати певні дії, і це дає йому змогу своєчасно, у повному обсязі вирішувати завдання контролю.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Ткаченко О.К. Методика наукових досліджень : [методичний посібник для студентів старших курсів спеціальності «фізика»] /

- О.К. Ткаченко, В.Л. Рудніцький, А.В. Зіновчук. – Житомир : ЖДУ ім. І.Франка, 2012. – 151 с.
2. Основи методології та організації наукових досліджень : [навч. посіб. для студентів, курсантів, аспірантів і ад'юнктів] / А.Є. Конверський, В.І. Лубський, Т.Г. Горбаченко [та ін.] ; за ред. А.Є. Конверського. – К. : Центр учбової літератури, 2010. – 352 с.
 3. Баскаков А.Я. Методология научного исследования : [учеб. пособие] / А.Я. Баскаков, Н.В. Туленков ; 2-е изд., исп. – К. : МАУП, 2004. – 216 с.
 4. Ушаков Е.В. Введение в философию и методологию науки : [учебник] / Е.В. Ушаков. – М. : Экзамен, 2005. – 528 с.
 5. Грабченко А.І. Методи наукових досліджень : [навч. посіб.] / А.І. Грабченко, В.О. Федорович, Я.М. Гаращенко. – Х. : ХПІ, 2009. – 142 с.
 6. Саврушева М. Философия науки и техники : [учеб. пособие для магистрантов] / М. Саврушева. – Омск, 2013. – 120 с.
 7. Кислов Б.А. О специфике научного метода / Б.А. Кислов // Известия Иркутской государственной экономической академии. – 2004. – № 3. – С. 5.
 8. Гуцаленко Л.В. Внутрішньогосподарський контроль : [навч. посіб.] / Л.В. Гуцаленко, М.М. Коцупатрий, У.О. Марчук. – К. : Центр учбової літератури, 2014. – 496 с.
 9. Попова С.М. Організація податкового контролю : [навч.-практ. посіб.] / С.М. Попова, В.Д. Понікаров, О.В. Кожушко. – К. : Центр учбової літератури, 2013. – 290 с.
 10. Максимова В.Ф. Організація державного фінансового контролю : [навч. посіб.] / В.Ф. Максимова. – Одеса : ОНЕУ, 2012. – 276 с.
 11. Шпанковська Н.Г. Внутрішньогосподарський контроль : [навч. посіб.] / Н.Г. Шпанковська, О.С. Білова, О.І. Канська. – Дніпропетровськ : НМетАУ, 2012. – 154 с.
 12. Гупаловська М.Б. Нові підходи до класифікації державного фінансового контролю / М.Б. Гупаловська // Ефективна економіка. – 2015. – № 11.
 13. Бардаш С.В. Метод фінансово-господарського контролю: теоретична інтерпретація / С. Бардаш // Фінанси України. – 2010. – № 3. – С. 117 – 126.
 14. Проскуріна Н.М. Методологічні підходи до формування аудиторських процедур у системі незалежного фінансового контролю / Н.М. Проскуріна // Економіка та держава. – 2011. – № 1. – С. 41–45.
 15. Найденко О.Є. Податковий контроль : [навч. посіб.] / О.Є. Найденко. – Х. : ХНЕУ, 2012. – С. 37.
 16. Слюсаренко В.Є. Аудит: сучасний стан а перспективи розвитку на Україні : [монографія] / В.Є. Слюсаренко. – Ужгород : УжНУ, 2014. – 200 с.
 17. Виговська Н.Г. Господарський контроль в соціально орієнтованій економіці: проблеми теорії і методології : [монографія] / Н.Г. Виговська. – Житомир : ЖДТУ, 2006. – 288 с.
 18. Пантелєєв В.П. Використання поняття «концепція» в дослідженнях внутрішньогосподарського контролю підприємств / В.П. Пантелєєв // Управління проектами та розвиток виробництва : зб. наук. пр. – Луганськ : СНУ ім. В. Даля, 2009. – № 4(32). – С. 129–137.
 19. Лазарева С.Ф. Методологічне і методичне забезпечення аудиту інформаційних технологій / С.Ф. Лазарева, Р.Л. Ус // Формування ринкових відносин в Україні. – 2012. – № 1(128) – С. 117–125.
 20. Петрик О.А. Аудит: методологія і організація : [монографія] / О.А. Петрик. – К. : КНЕУ, 2003. – 260 с.
 21. Івахненко С.В. Інформаційні технології аудиту та внутрішньогосподарського контролю в контексті світової інтеграції : наукове видання / С.В. Івахненко. – Житомир : Рута, 2010. – 432 с.
 22. Сочнова Л.О. До питання обґрунтування поняття методу аудиторської діяльності / Л.О. Сочнова, В.Г. Левковська [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.rusnauka.com/30_NIEK_2011/Economics/7_95941.doc.htm.